

doi: 10.15936/j.cnki.1008-3758.2016.05.011

中国企业境外所得税收抵免规则探析

——以促进“走出去”战略实施为视角

顾海波, 王 淼

(东北大学 文法学院, 辽宁 沈阳 110819)

摘 要: 企业境外所得税收抵免规则旨在消除国际双重征税、维护国家税收权益、鼓励企业境外投资。当前中国企业境外所得税收抵免规则仍存在诸多不足, 增大了征纳成本, 影响了企业拓展境外投资的积极性。基于国情和需求, 借鉴发达国家经验, 中国应将分国限额抵免转为综合限额抵免, 改进境外所得税额及其抵免限额的计算标准, 优化超限抵免额的结转机制, 放宽间接抵免的企业层级、持股比例, 但对持股时间进行限定, 有条件地实行单边饶让抵免措施, 从而, 提高企业的国际竞争力, 促进“走出去”战略顺利实施, 推动中国经济可持续发展。

关 键 词: 中国企业; 境外所得; 税收抵免

中图分类号: D 996.3

文献标志码: A

文章编号: 1008-3758(2016)05-0510-08

Chinese Enterprises' Foreign Income Tax Credit Rules ——From the Perspective of Promoting the “Going-out” Policy Implementation

GU Hai-bo, WANG Miao

(School of Humanities & Law, Northeastern University, Shenyang 110819, China)

Abstract: The tax credit rules on Chinese enterprises' foreign income aim to eliminate double taxations, protect the government's tax interests and encourage its enterprises to invest overseas. However, the current tax credit rules are problematic such as increasing the taxation burden of taxpayers and reducing the enthusiasm of overseas investment. Therefore, based on the national circumstances and needs, and in light of the experiences of developed countries, China should implement comprehensive quota credit instead of branch country quota credit, improve the counting standard and credit quota of foreign income and optimize the carry-over mechanism of excess credit. Moreover, China should relax the indirect tax credit restrictions on enterprise level and ownership while prescribing a limit to investors' holding time, and implement the conditional unilateral sparing credit measures. Consequently, China could enhance its enterprises' international competitiveness, promote a smooth implementation of the “going-out” policy, and drive the Chinese economy to develop more sustainably.

Key words: Chinese enterprise; foreign income; tax credit

2008 年全球金融危机后, 中国企业境外投资增长显著, 企业所得税法的体系、内容也进行了调

整和革新。可总体上, 与“引进来”战略对应的税法条款相对完善, 而与“走出去”战略对应的税法

收稿日期: 2016-01-20

基金项目: 中央高校基本科研业务费资助项目(N141404001)。

作者简介: 顾海波(1963-), 男, 黑龙江佳木斯人, 东北大学教授, 哲学博士, 主要从事国际法学研究; 王 淼(1983-), 女, 辽宁海城人, 东北大学讲师, 法学博士, 主要从事国际法学研究。

内容还远未成熟,致使中国鼓励企业境外投资的税法杠杆作用未充分发挥出来,影响、制约了企业境外经济活动的进一步推进。基于此种背景,本文拟就中国企业境外所得税收抵免规则进行深入探究,以利于其健全与完善,继而为从事境外经营的中国企业提供税收利益保护和法律支持,促进企业“走出去”战略的顺利实施,推动中国经济可持续发展。

一、企业境外所得税收抵免规则的内涵与价值

企业境外所得税收抵免规则,是一国允许居民企业^①从其应纳税额中扣减在境外缴纳的所得税的准则、标准、规定。它包括直接抵免(direct credit)与间接抵免(indirect credit)两种方法。前者指居民企业用在境外缴纳的税款抵免其在居住国应纳税款,适用于拥有同一纳税者身份之企业与其境外分支机构法律性双重税负的消除;后者指居民企业用从其直接或间接控制的外国企业在境外缴纳税款中属于其所得负担的部分,抵免其在居住国应纳税款,适用于企业与其境外并无同一纳税者身份但又存在某种股权关系的子公司之间经济性双重税负的消除。

此外,税收饶让(tax spring credit),即居住国对其居民企业因来源国实行减免税优惠而未实际缴纳的那部分税额,视同已缴纳而给予抵免的方法,属于在税收抵免方式的基础上发展起来的一种特殊的抵免规则。严格地讲,这种抵免规则的主要意义不在于消除国际双重征税,而是为配合所得来源国吸引外资的税收优惠政策的实施。当然,居住国也可主动将它当成鼓励和促进企业走出去的手段与途径。

形成于19世纪末、于20世纪60年代以来的各国税法中快速演进的企业境外所得税收抵免规则,具有重要的国际税收关系调节功能,其价值极为明显。

首先,它有利于消除国际双重征税。居住国坚持对其居民企业行使属人课税权的同时,承认所得来源国属地课税权的优先但非独占地位,尤其是在居住国采用限额抵免方法的情况下,若居民企业就其境外来源所得实际缴纳来源国税额低

于或等于按居住国的税率计算出的抵免限额,允许从企业应纳居住国税额中全部扣除,这样就基本上消除了国际双重征税,降低了企业的整体纳税负担,保证了在境内与境外从事投资活动的居民企业及其所得之间的税负公平。

其次,依此规则,企业已缴来源国税额低于抵免限额的那部分差额,其居住国仍可行使属人课税权要求企业补交给该国,有利于实现其税收权益,维护税收中性,兼顾、协调了居住国与来源国的属人与属地课税权和课税利益关系。

再次,它可在消除国际双重征税的同时给予居民企业恰当税收优惠待遇,提供税收确定性,降低跨国经营的税收风险,提高国际经济活动积极性。这有利于鼓励企业走出去,开拓、利用境外市场与资源,推进国际贸易、投资、金融、技术、劳务的顺利流动和交往,并以境外经济成果反哺居住国,增加财政收入,保障其国际收支平衡,带动和促进其经济发展,维护和加强其国际竞争地位。

应指出的是,上述这些价值,其目标并非总是一致的,有时甚至是冲突的。比如,促进对外投资的税法措施与税收中立原则就可能发生矛盾或对立。因而,每个国家须充分考虑和基于自己的发展阶段与客观需求,来设计、建构并与时俱进地健全、完善本国的企业境外所得税收抵免规则。

二、当前中国企业境外所得税收抵免规则的不足

当前,中国企业境外所得税收抵免规则,主要规定于2008年施行的《企业所得税法》及其《实施条例》和同年执行的《关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》(财税[2009]125号)、2010年施行的《企业境外所得税收抵免操作指南》、2011年施行的《关于石油企业在境外从事油气资源开采所得税收抵免有关问题的通知》(财税[2011]23号)等法律、行政法规、政策文件及对外谈签的税收协定之中。与2008年修改前的规则相比,这些规定取得了很大进展和成就。从促进企业“走出去”这一国家战略实施的视角和高度来看,现行中国企业境外所得税收抵免规则仍存在诸多不足。突出表现为以下几个方面。

① 本文所谓“居民企业”,意指依内国法在内国成立,或者依照外国法成立但实际管理机构在内国的企业。

1. 直接抵免规则不健全

依《企业所得税法》第23条和财税[2009]125号文件第2、3条,中国施行的直接抵免为分国限额抵免,即企业于中国境外所得源自多个国家的情况下,应以每个国家为单位,分国计算抵免限额,用以抵免向中国税务机关应纳税款。此规则比原税法中的相关内容更详细,且对内外资企业一视同仁,允许对非居民企业的境外税额进行抵免,有利于无差别地消除法律性双重征税,但也凸显出以下问题。

第一,更多地考虑了国家的税源,对企业让利不够,不利于企业“走出去”。在分国限额抵免下,当境外分支机构都有盈利时,企业在税率高于中国的来源国缴纳的所得税款不能得到全部抵免,在税率低于中国的来源国的所得要按税率差额补税;当境外分支机构有盈有亏时,因各非居住国的盈亏不能相抵,不会减少企业在盈利的非居住国的抵免限额,此为对企业有利之处,但由于中国也不准企业以其境外亏损冲抵境内利润,故许多从事跨国经营的企业难以从该抵免方式中获取税收上的实惠。对国家来讲,则恰恰相反。前述情形下国家会获取更多课税利益。现在,全球金融危机导致世界经济疲软、增长乏力,境外投资风险增加,而对外投资企业在当地发展初期的盈利能力又均较有限,若国家仍囿于分国限额抵免,不采取更为有效的税法激励措施,进一步减轻其纳税负担,不利于甚至会抑制中国企业“走出去”。

第二,操作繁琐,增加了纳税企业的“遵从成本”(compliance cost),又影响了税务机关的征税效率。采用分国限额抵免意味着,企业应将其境外所得,按《企业所得税法》及其《实施条例》、财税[2009]125号文件规定的标准,分国一一调整为中国税法意义上的境外应税所得,进而确定可抵免境外所得税额及抵免限额。不能准确计算的,企业在相应国家缴纳的税款不得在国内应纳税额中抵免。各国税法各具特色,有关应税收入范围、成本费用和损失扣除、资产的税务处理规则往往存在差异。在按中国税法计算境外应税所得额时,企业须确定为取得境内外所得而在境内外发生的“共同支出”,与取得境外应税所得“有关的”“合理的”部分,在境内外分国应税所得之间按“合理比例”进行“分摊”后扣除的额度。故当企业有多个非居住国的应税所得时,无论企业的纳税遵从,还是税务机关的征收管理,实际操作起来都非

常复杂,还可能导致成本费用和损失重复或未予扣除问题。

第三,超限抵免额的结转机制,造成居民企业应纳税款的抵免不足。依《企业所得税法》,居民企业当年超过抵免限额未能扣除的这部分境外所得税额,可结转在以后5个年度内的境外所得税额扣除未超过抵免限额的余额内补扣。相对来讲,此结转期限较短,会发生境外所得税额在规定的结转期内没有抵免完毕的情况,不利于企业国际双重税负的彻底消除。

2. 间接抵免规则不完善

按《企业所得税法》第24条和财税[2009]125号文件第5、6条,中国采用的间接抵免,亦为限额抵免,即居民企业用境外所得间接负担的税额进行税收抵免时,其取得的境外投资收益实际间接负担的税额,限于以直接或间接持股方式合计持有20%以上和三层以下的外国企业股份,由此应分得的股息、红利等权益性投资收益中,从最低一层外国企业起逐层计算的属于由上一层企业负担的税额。该规则突破了原税法只许企业直接抵免的局限,是新增抵免规则,有利于一定程度地消除经济性双重征税。不过,也有以下缺失。

一是允许间接抵免的企业层级有限,未彻底解决双重征税问题。中国允许间接抵免的企业限于三层外国企业。第一层为单一居民企业直接持有20%以上股份的外国企业;第二层为单一第一层外国企业直接持有20%以上股份,且由单一居民企业直接持有或通过一个或多个符合法定持股条件的外国企业间接持有总和达到20%以上股份的外国企业;第三层为单一第二层外国企业直接持有20%以上股份,且由单一居民企业直接持有或通过一个或多个符合法定持股条件的外国企业间接持有总和达到20%以上股份的外国企业。实际上居民企业的境外投资组织结构复杂得多,境外中资控股企业少则三层,多则八层^[1],且多从低税率国依次投资到高税率国。依现行规则,处于第四层或其以上承担更高税负的企业,在非居住国缴纳的税款就不能被纳入间接抵免范围,其双重征税问题并未得到解决。

二是对可享受间接抵免的企业境外持股比例要求较高,未贴近企业真实运营情况,难以有效消除双重征税现象。据现行规则,只有由居民企业直接持有20%以上股份及持有境外各层子公司的股份比例按连乘计算也达到20%以上的外

国企业,其境外所得税额才能享受间接抵免的待遇。应该说,此规定对可享受间接抵免的企业境外持股比例,要求还是比较高的。造成下列情形下的企业境外所得税额无法进行间接抵免:融资难的民营或中小企业境外投资控股未达到20%以上;外国企业限制参股中资企业的投资比例,致使其股份未达到20%以上;当地法律对引进外资有上限或逐步当地化要求,使得中资企业境外控股未达到20%以上。未获间接抵免的企业,其境外税额中的双重税负也就不能得到消除。

三是现行规则没有关于对外国企业持股时间上的限制,易诱使低层持股企业去避税,进而导致相同境况的企业纳税负担轻重有别,阻碍税收中性的实现。

3. 税收饶让措施有待调整

据财税[2009]125号文件第7条,居民企业从与中国政府订立税收协定的国家取得的所得,按该国税法享受了减免税待遇,且该减免税的数额按税收协定规定应视同已缴税额在中国的应纳税额中抵免的,该减免税数额可作为企业实际缴纳的境外所得税额用于办理税收抵免。对其释义的《企业境外所得税收抵免操作指南》第22段强调,中国企业所得税法未单方面规定税收饶让,但采用基于税收协定的相互给予饶让的抵免方法。此规则反映了中国与世界经济发展的新变化,有一定合理性,可对多样性现实情况欠全方位考虑,故有以下不足。

一方面,中国缔结的税收协定中,只有相互给予或发达国家单方面给予中国饶让抵免的条款,无中国给予其他发展中国家单方面饶让抵免的安排,2008年后甚至出现了原有税收协定中的饶让抵免条款被删除的现象;另一方面,中国实行过的无税收协定情况下同样给予外国税收饶让的单边饶让抵免——如依1995年《境外所得计征所得税暂行办法》第3条第2款,对外经济合作企业承揽中国政府援外和驻外使领馆的、境外政府的或世界性经济组织援建的项目,获境外政府减免所得税的,可由纳税企业提供有关证明,经税务机关审核后,视同已缴所得税进行抵免——在财税[2009]125号文件执行后,因被废止而失效。以上这些做法,同现在中国兼具的资本输入国和资本输出国的身份与地位不协调,与中国大力倡导和实施的支持、促进企业“走出去”的战略要求相背离。

实际上,无论在税收协定中还是在国内税法上实行单方面饶让抵免,都不影响中国行使属人税收管辖权和原有的税收权益。因为同意给予饶让抵免的这部分税款,本就为来源国的属地税收管辖权范围内应征而未征或应实征而少征的税额。与中国无税收协定或虽有协定却无相互饶让安排的来源国所减免的这部分税款,按财税[2009]125号文件的规定,居民企业均须补交给中国税务机关,到来源国投资的企业无法真正享受到当地政府给予的税收优惠。短期看,中国的确能得到不少未饶让的境外税款,对扩大国家财政收入有好处,但从长远来看,这不利于增强企业境外投资经营的内在动力,也不利于提升中国的国际形象、影响力及与来源国发展良好的经济关系。

当初中国给予来华投资企业的很多减免税款,倒流回了未对华实行税收饶让的居住国。中国学者曾批评这是此类居住国对中方税收利益的“侵占”^[2]。为使对外资优惠的税收政策能取得实效,许多来源国都希望居住国实行配合其引资政策的税收饶让,甚至把税收饶让提供与否视为签订税收协定的首要意义。尽管经合组织(OECD)在其调查报告中建议加强对饶让抵免的范围和程度的限制^[3],但不少发达国家为提高税制竞争力,已对居民企业的境外所得实行比抵免法减负力度更大的免税法。中国当前立即对居民企业的境外所得实行免税法还不现实。不过,作为负责任的崛起中的大国,对广大发展中国家实行税收饶让是应担负的国际义务和责任,所以中国应对现行税收饶让抵免规则作出调整。

三、发达国家企业境外所得税收抵免规则及其启示

发达国家企业境外所得税收抵免规则,主要可归结为下述几方面内容。

(1) 直接抵免规则。除分国限额抵免外,直接抵免还有综合限额抵免(method of comprehensive limit)。美国1921年设立综合限额抵免,1932年引入分国限额,1954年综合抵免被废除,1960年又允许企业在抵免时选择适用分国限额或综合限额,为简化征纳手续,1976年分国限额抵免被取消,企业须统一适用综合限额抵免,国会认为综合限额比分国限额的抵免方法更

合乎经济现实。在日本,境外所得税款抵免限额为各种或各国来源所得总额而不问其所得是来源于高税率国还是低税率国,而按日本的相应税率计算所得出的税额,即其采用的也是综合限额抵免。新加坡等许多国家同样实行了此种抵免方法。

以往,各国普遍认为,将居民企业境外所得按本国税法调整计算境外应税所得额,才是维护国家税收主权。实践证明,这种观念是片面的,且导致了征纳成本的大量增加。目前世界上许多国家如澳大利亚、法国等都承认本国境外居民企业按来源国税法规定列支成本费用和损失,不再根据本国税法进行调整^[4]。

对超限抵免额,加拿大、美国规定可向以后年度结转7年、10年,向以前年度结转3年、1年;澳大利亚规定可向以前年度结转5年,西班牙则规定可向以后年度结转10年。以冲抵其国内税收,更充分地消除国际双重税负。

(2)间接抵免规则。1918年美国只许其公司抵免第一层子公司缴纳的境外所得税。1942年、1971年又将抵免延到第二层、第三层外国子公司。1997年抵免被扩至第六层外国子公司^[5]。美国要求每一层母公司须直接拥有其子公司10%以上有表决权的股份,居民公司须间接拥有外国公司5%以上有表决权的股份^[6]。德国规定,对德国公司拥有至少10%的股权且因积极营业运营而取得潜在的境外股息所得缴纳的所得税款,给予间接抵免,抵免可适用于第二层级的下属公司。关于居民公司的间接抵免条件,英国签署的税收协定及国内税法都要求其对外国公司至少拥有10%的控股权。

为防止利用短期持股来避税,发达国家一般对其企业连续持股时间均有要求。如日本规定母公司直接或间接连续拥有境外子公司的股份6个月以上;西班牙规定持股期1年以上;美国规定若按月付息,在31天内至少持股16天,而超过366天期间的,开始的45天须处于持股状态,方可多层间接抵免。

(3)税收饶让抵免规则。此种规则是由发达国家于20世纪50年代首先倡导并提出的。英国皇家委员会于1953年向议会提交报告,提出对发展中国家的涉外税收优惠实施饶让抵免,旨在“通

过税收政策促进英国对外投资”^[7]。该提议经过议会的多次辩论,终于在1961年获得批准并形成立法。英国一直是积极主张和采用税收饶让抵免的国家之一,在英国对外签署的税收协定中有47个协定包含该种条款,通常为英国单方面承担税收饶让抵免义务^[8]。

迄今,发达国家与发展中国家缔结的含有饶让抵免条款的税收协定已超过130多个^①,其签订国除英国外,主要还有法国、德国、加拿大、澳大利亚、新西兰、日本、丹麦、瑞典等国。

在企业境外所得税收的直接抵免、间接抵免及饶让抵免方面,发达国家的规则有许多合理之处,对中国有重要的启示意义。

其一,采用综合限额成为主要发达国家抵免方法的发展方向。分国限额与综合限额的抵免方法何者更优的争论一直存在。但综合抵免,可使企业在非居住国之间调剂抵免限额,从而增加整体的抵免额,故对在很多非居住国都有投资的跨国公司更为有利^[9];只需综合各个非居住国所得,确定一个抵免限额,较为简便易行,有利于降低税款征纳的监管和遵从成本。因此选择综合限额抵免的国家在增多。确定可抵免境外所得税额及抵免限额时,更加注重征纳效率。为最大程度地消除国际双重税负,超限抵免额的结转期限比以前更长,如2004年美国将结转总期限从7年增加到了11年。

其二,可间接抵免的企业层级和持股比例有放宽的趋势,对居民企业境外持股时间予以更明确的限定。现在,对可间接抵免的企业层级,从第二层增至第六层的国家已不在少数,总的趋势是要求越来越宽松,即越来越多的国际双重税负得到消除^[10];对持股比例,许多国家规定居民企业拥有的外国企业股份达到10%后,即允许抵免关联外国企业所缴纳的境外所得税。为反避税,对可享受间接抵免的企业境外持股时间,通常有几个月乃至1年或其以上的限制性规定。

其三,税收饶让大多由发达国家单方面承担抵免义务。其原因在于发达国家很少有吸引投资的减免税规定,让发展中国家承担对其减免税视同已征税抵免的饶让义务,没有重要的实际意义。故以往一提到饶让抵免,就认为其是对来源国有

① 只有美国认为,税收饶让会造成境内外投资的税负不平衡,有悖税收中性原则,因而拒绝在税收协定中实行饶让抵免。

利的税收规则设计,但事实上非限于此。这种优惠形式上是居住国对来源国的一种让步,但实质上是平等互利的^[11]。对居住国来讲,它也是有利于其经济利益的安排。最初的税收饶让,便是发达国家意在促进其企业向发展中国家投资,以开拓、利用境外市场与资源,进而扩大国际竞争力与影响力的举措。

四、完善中国企业境外所得税收抵免规则的对策建议

理论上,国际税收体制应为中性,不鼓励、也不阻碍企业在国内还是向国外投资^[12],资本输入、输出要保持中性。可实践中,一国如强调资本输出中性,就可能偏离资本输入中性;若强调资本输入中性,又可能偏离资本输出中性。从自身利益要求的角度讲,实行资本输入中性继而内外资企业的税收待遇已趋于平等的中国,不应将资本输出中性当做首要标准,而应鼓励资本输出。为契合提高征纳效率、消除国际双重税负的同时大力促进企业“走出去”这一战略取向,完善中国企业境外所得税收抵免规则,宜采取以下对策。

1. 修订和健全直接抵免规则

第一,应将分国限额抵免转为综合限额抵免。当居民企业的高税率国和低税率国均有盈利时,采用综合限额抵免对其较为有利,因为它们可将在高税率国发生的超额额与在低税率国出现的不足限额相互抵补,从而使抵免限额全部得到利用,使在某个非居住国超额额的税款也能得到抵免。当在境外各国的分支机构有盈有亏时,且允许以境外亏损冲抵境内利润,采用分国限额抵免则对居民企业较为有利。但通常,综合限额抵免下的抵免限额之和会高于分国计算的各国抵免限额的总和。故总体上,采用综合限额是对那些在境外多国均有投资的企业更为有利的抵免方法,益于减轻其国际税负。

财税[2011]23号文件第1条,赋予了石油企业可选择按国分别计算,或不按国汇总计算其来源于境外油气项目投资、工程技术服务和工程建设的油气资源开采活动的应税所得额,并按财税[2009]125号文件规定的税率,分别计算其可抵免境外所得税额和抵免限额的权利。上述方式一经选择,5年内不得改变。这有益于降低石油企业的境外税负。

企业是营利性组织,为使利润最大化而“奔走于全球各地,到处落户,到处创业,到处建立联系”,是其经营发展的必然趋势。为鼓励到境外多国投资创业,让利于企业,有必要将对石油企业的上述做法也适用到其他“走出去”的企业。待条件成熟时,应对中国企业境外所得税额全面实施综合限额抵免。

第二,宜调整境外应税所得额的计算规则,简化可抵免境外所得税额及抵免限额的确定方法,提升征纳效率。按中国税法确认境外收入、分摊和扣除成本费用与损失,并非一定有利于自身税收权益;接受来源国按其标准确定的应税所得额,并非就不利于中国的税收利益,还可使税款征纳更加简便快捷。再者,确定可抵免境外所得税额及抵免限额时,即便认可来源国确定的应税所得额,但仍须适用中国的税率,其为对税收程度的界定,更能体现中国的税收主权。现在中国税务机关的征管水平依然不高,企业的纳税申报业务能力也相对较低,故建议遵循“征纳从简”原则,承认来源国按其税法规定列支可归属中国居民企业的成本费用和损失,不再按境内税法调整境外应税所得额。但须对境外所得申报明细表中的重点和特殊项目进行稽查,对有问题的可作出相应调整,以其为基础来确定可抵免境外所得税额及抵免限额,有利于降低税务机关与企业的税款征纳成本。

第三,须优化超限抵免额的结转机制,加大企业应纳税款的抵免力度。为充分消除企业的双重税负,需调整企业的超限抵免额的结转期限,超过抵免限额的部分,将可在以后5个年度内,延长到可在10个年度内,用每年度抵免限额抵免当年应抵免额后的余额进行抵补。考虑到资金的时间价值,还宜增加向以前1个年度结转的规定。结转的顺序须依次进行,即先向以前再向以后年度结转。

2. 补充与完善间接抵免规则

一要拓展、增加允许间接抵免的企业层级,着力解决双重征税问题。在境外投资活动中,由于经营的需要和随着业务的深入,中资企业直接或间接持股的外国企业层级愈来愈多,是必然的趋势。为彻底解决对拥有股权关系的居民企业与外国企业间的双重征税问题,不宜限定可间接抵免的企业层级。若暂时做不到此点,至少应在三层的基础上进一步放宽允许间接抵免的企业层级。

财税[2011]23号文件在这方面作了有益探

索。据其第2条,石油企业在境外从事油气项目投资、工程技术服务和工程建设的油气资源开采活动取得股息所得,在按规定计算该石油企业境外股息所得的可抵免所得税额和抵免限额时,由该企业直接或间接持有20%以上股份的外国企业,可放宽到按财税[2009]125号文件规定的持股方式确定的五层外国企业,即:第一层为石油企业直接持有20%以上股份的外国企业;第二层至第五层为单一上一层外国企业直接持有20%以上股份,且由该石油企业直接持有或通过一个或多个符合财税[2009]125号文件规定持股方式的外国企业间接持有总和达到20%以上股份的外国企业。建议拓增至六层。从税收公平的角度讲,也应给予其他行业的企业此种间接抵免的待遇。

针对那些为避税而设的境外中间控股公司,在依法“揭开”或“刺破”其面纱之后,税务机关有权不将其认定为允许间接抵免的一层外国企业。

二要调整可享受间接抵免的企业境外持股比例,以更有效消除双重征税现象。国际经济活动中,若一企业直接或间接拥有或控制另一家企业10%有表决权并能代表企业资本的股份,就足以认定其构成了直接投资^[13]。再者,中国与外国谈签的税收协定都约定:从缔约对方取得的所得是缔约对方居民公司支付给中国居民公司的股息,同时该中国居民公司拥有支付股息公司股份不少于10%^①,支付该股息公司对于从中支付股息的利润向缔约对方缴纳的所得税,中国便予以间接抵免。此与允许间接抵免的企业境外持股比例须为20%以上,这一中国国内税法的规定,明显不一致。《企业所得税法》第58条规定,中国同外国订立的有关税收协定与本法有不同规定的,依照协定的规定办理。可见,国内税法的上述规定,仅适用于与中国无税收协定的东道国投资的企业,造成了对它们的歧视性税收待遇,不利于它们去这些国家拓展投资业务。

因而,中国应适时修订现行规定,将可享受间接抵免的企业境外持股比例放宽到10%。未来,条件成熟时还需规定,企业的境外持股须伴有表决权,其就间接所得缴纳的税款才可享受抵免的待遇。这一方面可督促居民企业提升其国际竞

争力,另一方面可防止企业利用持有境外无表决权的股份进行避税安排。

三要补充对允许间接抵免的外国企业持股时间要求的规定。由于持股比例减低易被某些企业利用短期性持股来实施避税行为。为防范其发生,按中国现在的实际情况,可规定允许间接抵免的外国企业连续持股时间至少要在12个月以上。

3. 调整及改进税收饶让抵免措施

截至2014年底,中国企业对外直接投资分布在全球186个国家^[14]。但至2015年底,中国缔结的97个已生效双边税收协定中,仅有27个内含相互给予税收饶让的抵免条款。这一数量,只占中国企业直接投资的东道国的较小比重,不到其15%。鉴于消除双重征税的一般抵免规则,仅为保障税收中立的做法,尽管有祛除双重税负和促进企业境外投资经营的功效,可它本身并不是优惠;而饶让抵免不是中性的,其主旨虽在于配合来源国引资优惠政策的落实,但同时作为一种居住国实行的税收优惠措施,明显具有更大的、一般税收抵免所不具备的对居民企业境外投资予以鼓励和促进的作用。中国应利用好饶让抵免这一有利于推动居民企业“走出去”的税收政策工具。

当然,是否给予及在什么范围和多大程度上给予税收饶让,是一国税收主权范畴的事项。一般地讲,在谈签、修订税收协定的过程中,中国无须主动提出给予对方饶让,而宜将饶让作为谈判“筹码”,应对方请求时才给予饶让,还换来了来源国较低的所得税率和能促进居民企业对外投资,可谓“双赢”。不过,在一定情况下,中国也可主动地在国内税法中实行有条件的单边税收饶让措施。所谓“有条件”是指,可给予单边税收饶让的境外经济活动领域、来源国减免税优惠和时间、地域均有限制。

过去,《境外所得计征所得税暂行办法》对中国企业承揽境外项目而支付的境外所得税曾实行过单边饶让抵免。现在看来,这一做法有恢复的必要。中资企业境外承揽的项目主要在西亚、非洲和拉美,这些区域跟中国签署税收协定的不多,与中国相互给予税收饶让的国家就更少,只有阿曼、沙特阿拉伯、埃塞俄比亚、突尼斯、摩洛哥、塞舌尔、毛里求斯。而中资企业投资较多的苏丹、阿

① 2011年修订的《中英税收协定》虽将这一比例提至20%,但其并未生效和执行,现在执行的仍是将其定为10%的1984年签署和生效的税收协定。

尔及利亚、埃及、利比亚、南非、委内瑞拉、墨西哥等国与中国均无税收饶让抵免安排^[15]。中国恢复单方面税收饶让,居民企业能获得来源国给予的减免税实惠,可增强其对外承揽项目的积极性,抵御对外投资的商业风险尤其是政治风险,有利于企业“走出去”开拓境外市场。符合目前国家鼓励境外投资的整体战略方向。

同时,为推动中国企业将过剩的产能转移到境外的承接国家以获取新的比较优势,扎实推进同“一带一路”沿线国家的战略合作,支持企业参与由中国主导的“亚投行”提供贷款的基础设施的建设,中国也有必要对与此相关的一些国家实行单方面饶让抵免政策。

有的来源国可能故意提高国内税率增大纳税企业税收饶让抵免的“好处”,从而损害到居住国的利益。为此中国应规定,仅对自己认可的来源国税率最高值以下的税收优惠,给予单边饶让抵免。

税收饶让抵免并非是一种永久性税收优惠安排,它与来源国经济发展水平相关联。当来源国经济发展到一定程度时,宜取消此种税收饶让抵免措施。

考虑到税收饶让措施易被企业滥用而规避税收,对那些已由各国列入“避税地”清单的国家,不应给予税收饶让待遇,以防止居民企业为逃避税收而前往这些国家进行所谓的“投资”。

参考文献:

[1] 于来新,王红霞. “走出去”企业所得税税收抵免制度问题及建议[J]. 国际工程与劳务, 2015(6):42.

- [2] 王晓悦. 税收饶让抵免的考察和政策选择(下)[J]. 涉外税务, 2001(12):26-30.
- [3] Committee on Fiscal Affairs, OECD. Tax Sparing: A Reconsideration[R]. Paris: Organization for Economic Co-operation and Development, 1998.
- [4] 葛夕良. 全球化下企业所得税国际税收问题思考[M]. 北京:经济日报出版社, 2015:91-92.
- [5] Worley R A. The Indirect Foreign Tax Credit: A Policy Analysis of Section 902[J]. International Tax & Business Lawyer, 1996,13:186-188.
- [6] Isenbergh J. International Taxation: U. S. Taxation of Foreign Taxpayers and Foreign Income[M]. Boston: Little, Brown and Company, 1994:348.
- [7] 刘剑文. 国际税法[M]. 3版. 北京:北京大学出版社, 2013:185.
- [8] 付志宇. 国际税法[M]. 北京:清华大学出版社, 2015:76-77.
- [9] Hines J R. The Case Against Deferral: A Deferral Reconsideration[J]. National Tax Journal, 1999, 56(3):385.
- [10] 蔡连增. 美国联邦所得税法外国税收抵免制度研究[M]. 北京:科学出版社, 2011:102.
- [11] 杨志清. 国际税收前沿问题研究[M]. 北京:中国税务出版社, 2012:100.
- [12] Eden L. Taxing Multinationals: Transfer Pricing and Corporate Income Taxation in North America[M]. Toronto: University of Toronto Press, 1998:74.
- [13] 余劲松,吴志攀. 国际经济法[M]. 4版. 北京:北京大学出版社, 2014:230.
- [14] 商务部,国家统计局,国家外汇管理局. 2014年度中国对外直接投资统计公报[M]. 北京:中国统计出版社, 2015:1-6.
- [15] 国家税务总局. 我国签订的避免双重征税协定一览表[EB/OL]. (2015-12-01)[2016-01-16]. <http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/index.html>.

(责任编辑:王 薇)